



**BS ritgerð
í viðskiptafræði**

Hagnaðarstöðvar fyrirtækja

Garðar Örn Dagsson

Leiðbeinandi Einar Guðbjartsson

Viðskiptafræðideild

Júní 2011



HÁSKÓLI ÍSLANDS

Hagnaðarstöðvar fyrirtækja

Garðar Örn Dagsson

Lokaverkefni til BS-gráðu í viðskiptafræði

Leiðbeinandi: Einar Guðbjartsson

Viðskiptafræðideild

Félagsvísindasvið Háskóla Íslands

Júní 2011

Hagnaðarstöðvar fyrirtækja

Ritgerð þessi er 6 eininga lokaverkefni til BS prófs við
Viðskiptafræðideild, Félagsvísindasvið Háskóla Íslands.

© 2011 Garðar Örn Dagsson

Ritgerðina má ekki afrita nema með leyfi höfundar.

Prentun: Samskipti ehf

Reykjavík, 2011

Formáli

Ritgerð þessi er lokaverkefni til B.Sc. gráðu við viðskiptafræðideild Háskóla Íslands. Ritgerðin er 6. ECTS einingar. Leiðbeinandi við ritgerðina er Einar Guðbjartsson, dósent við Háskóla Íslands.

Útdráttur

Lokaritgerð þessi er fræðileg samantekt um stjórnunarbókhald, með áherslu á hagnaðarstöðvar. Byrjað verður á að fjalla um bókhald og svo verður það tengt við hagnaðarstöðvar, sem er ein tegund af ábyrgðarstöðvum, en svo kallast deildir innan fyrirtækis þar sem yfirmaður deildar ber ábyrgð á starfsemi hennar. Fyrirtæki getur verið samansett af mörgum tegundum ábyrgðarstöðva, starfsemi þeirra er mismunandi en hlutverk þeirra allra er að auka virði aðfanganna sem unnið er með og stuðla að því að skipulagsheildin nái markmiðum sínum. Bókhald er samsett af nokkrum sérsviðum, þar á meðal er stjórnunarbókhald sem er óaðskiljanlegur hluti þess að móta og koma í framkvæmd stefnumótun fyrirtækja. Stjórnunarbókhald felur í sér skattabókhald, fjárhagsbókhald, rekstrarbókhald og innri endurskoðun. Fjárhagsbókhald inniheldur kostnaðarbókhald sem tengist einnig rekstrarbókhaldi og skattabókhaldi. Rekstrarbókhald snýr að innri rekstri fyrirtækja og hlutverk þess er m.a. að mæla árangur þeirra við að ná settum markmiðum. Fyrirnefndar ábyrgðarstöðvar falla undir svið rekstrarbókhalds og þeim má skipta upp í tekjustöðvar, kostnaðarstöðvar, fjárfestingarstöðvar og hagnaðarstöðvar. Þegar meta á frammistöðu ábyrgðarstöðva og allrar skipulagsheildarinnar er mikilvægt að gæta jafnvægis milli fjárhagslegra og ófjárhagslegra upplýsinga. Samhæft árangursmat er mælitæki sem notað er til þess að tryggja þetta jafnvægi. Hagnaðarstöðvar, sem eru meginviðfangsefni þessarar ritgerðar, er sú tegund ábyrgðarstöðva þar sem gjöld og tekjur stöðvarinnar eru mæld með tilliti til hagnaðar. Raunhagnaður er borinn saman við áætlaðan hagnað til að meta skilvirkni stöðvarinnar og yfirmanns hennar. Kostir hagnaðarstöðva eru að gæði ákvarðanatöku geta batnað og hagnaðarmeðvitund og samkeppnishæfni ættu einnig að aukast. Valddreifing í ákvarðanatöku innan fyrirtækis getur hinsvegar reynst hagnaðarstöðvum óhagkvæm, spenna getur aukist vegna deilna um millideildaverð og yfirstjórnendur geta þurft að treysta meira á bókhaldsskýrslur en eigin þekkingu á rekstrinum og því geta gæði ákvarðana minnkað í kjölfarið.

Efnisyfirlit

Formáli	4
Útdráttur	5
Efnisyfirlit	6
Myndaskrá	7
1 Inngangur	8
2 Bókhald	9
2.1 Stjórnunarbókhald	10
2.2 Kostnaðarbókhald	11
2.3 Fjárhagsbókhald	12
2.4 Rekstrarbókhald	12
2.4.1 Miðstýring og valddreifing	13
3 Ábyrgðarstöðvar	14
3.1 Tekjustöðvar	16
3.2 Kostnaðarstöðvar	16
3.3 Fjárfestingarstöðvar	17
3.4 Frammistöðumæling fyrir ábyrgðarstöðvar	18
3.4.1 Samhæft árangursmat	19
4 Hagnaðarstöðvar	20
4.1 Skilyrði hagnaðarstöðva	20
4.1.1 Millideildaverð	21
4.1.2 Úthýsing	23
4.2 Kostir og gallar hagnaðarstöðva	23
4.3 Markmið samsvörunar	24
5 Lokaorð	25
Heimildaskrá	26

Myndaskrá

Mynd 1. Þættir stjórnunarbókhalds	11
Mynd 2. Tegundir ábyrgðarstöðva	15
Mynd 3. Samhæft árangursmat.....	19

1 Inngangur

Ritgerðin er fræðileg samantekt á ákveðnu sérsviði bókhalds. Bókhaldshugtakið má skilja á mismunandi vegu. Það sérsvið bókhalds sem fjallað verður um hér er stjórnunarbókhald, sú tegund bókhalds sem snýr að rekstri fyrirtækja. Rekstrarbókhald fellur undir svið stjórnunarbókhalds og snýr að innri rekstri fyrirtækja. Hagnaðarstöðvar fyrirtækja eru hluti rekstrarbókhalds og eru helsta viðfangsefni þessarar ritgerðar.

Við innri rekstur fyrirtækja er hægt að skipta ólíkum deildum þeirra upp í ábyrgðarstöðvar. Rétt er að skilgreina hlutverk deildanna svo hægt sé að skipta þeim upp í ábyrgðarstöðvar, en þær flokkast svo í hagnaðarstöðvar, tekjustöðvar, kostnaðarstöðvar og fjárfestingarstöðvar. Mikilvægt er að skiptingin sé rétt eftir eðli deildanna. Hagnaðarstöðvar fyrirtækja eru mikilvægar við mælingu á skilvirkni og árangri innan fyrirtækja, með þeim er hægt að sjá í hvaða deildum hagnaður eða tap myndast í fyrirtækinu, sem annars væri erfitt að greina.

Í fyrri hluta ritgerðarinnar er fjallað um stjórnunarbókhald og miðstýrð og valddreifð fyrirtæki. Því næst er umfjöllun um tegundir ábyrgðarstöðva innan fyrirtækja, starfsemi þeirra og hlutverk. Einnig er rætt um mikilvægi þess að mæla og meta frammistöðu ábyrgðarstöðva sem og allrar skipulagsheildarinnar m.t.t. jafnvægis milli fjárhagslegra og ófjárhagslegra upplýsinga. Í seinni hluta ritgerðarinnar er áhersla lögð á mikilvægi og tilgang hagnaðarstöðva fyrir fyrirtæki. Farið er í skilyrði fyrir myndun þeirra, samskipti við aðrar ábyrgðarstöðvar í tengslum við ákvarðanir um verð afurða og mögulega úthýsingu. Skýrt er frá helstu kostum og göllum hagnaðarstöðva og áhrifum þeirra við að ná markmiðum skipulagsheildarinnar.

2 Bókhald

Upphaf bókhalds (e. accounting) má rekja þúsundir ára aftur í tímann, en fyrstu bókhaldsgögn sem fundist hafa eru eldri en sjö þúsund ára (Friedlob & Plewa, 1996). Þó að tilgangurinn með því bókhaldi hafi verið svipaður og nú, hefur bókhald þróast mikið. Tilgangur bókhalds er fyrst og fremst að veita ólíkum hagsmunaaðilum sem koma að fyrirtækinu, mismunandi miklar fjárhagslegar og ófjárhagslegar upplýsingar.

Bókhald er samsett af þremur sérsviðum sem eru endurskoðun (e. public accounting), ríkisbókhald (e. governmental accounting) og stjórnunarbókhald (e. management accounting) sem hvert um sig eru skilgreind á mismunandi hátt (Martin, 2010). Hér verður sjónum beint að stjórnunarbókhaldi og sérstaklega hagnaðarstöðvum, en þær eru oft taldar eitt mikilvægasta dæmi um þróun stjórnunarbókhalds á síðustu öld (Anthony, 1989).

Mjög mikilvægt er fyrir fyrirtæki að geta lágmarkað kostnað og boðið viðskiptavinum sínum góða vöru á hagstæðu verði. Til að það sé mögulegt þurfa stjórnendur fyrirtækis að hafa réttar upplýsingar til að geta tekið réttar ákvarðanir. Bókhaldskerfi (e. accounting system) fyrirtækis geta veitt þeim þessar upplýsingar. Áður en fyrirtæki koma sér upp nýju bókhaldskerfi eða uppfæra gömul er rétt að gera kostnaðar- og ábatagreiningu (e. cost-benefit analysis) sem getur skorið úr um hvort þörf sé á nýjum kerfum. Hinn hagnýti tilgangur bókhaldskerfa auðveldar eftirfarandi (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002):

- að setja fram heildarstefnu og langtímaáætlun fyrirtækja.
- auðlindaúthlutanir og ákvarðanir um hvað skal framleiða og um leið verðákvarðanir.
- áætlanagerð og kostnaðareftirlit af framleiðslu og starfsemi.
- frammistöðumat fyrirtækja og starfsmanna.
- að mæta ytri reglugerðum og lögum.

2.1 Stjórnunarbókhald

Enska orðið yfir stjórnunarbókhald (e. management accounting) er oft þýtt sem rekstrarbókhald (e. managerial accounting). Í þessari ritgerð er hugtakið (e. management accounting) hinsvegar þýtt sem stjórnunarbókhald (Brynhildur Benediktsdóttir, Jónína Margrét Guðnadóttir og Kirstín Flygenring, 2000).

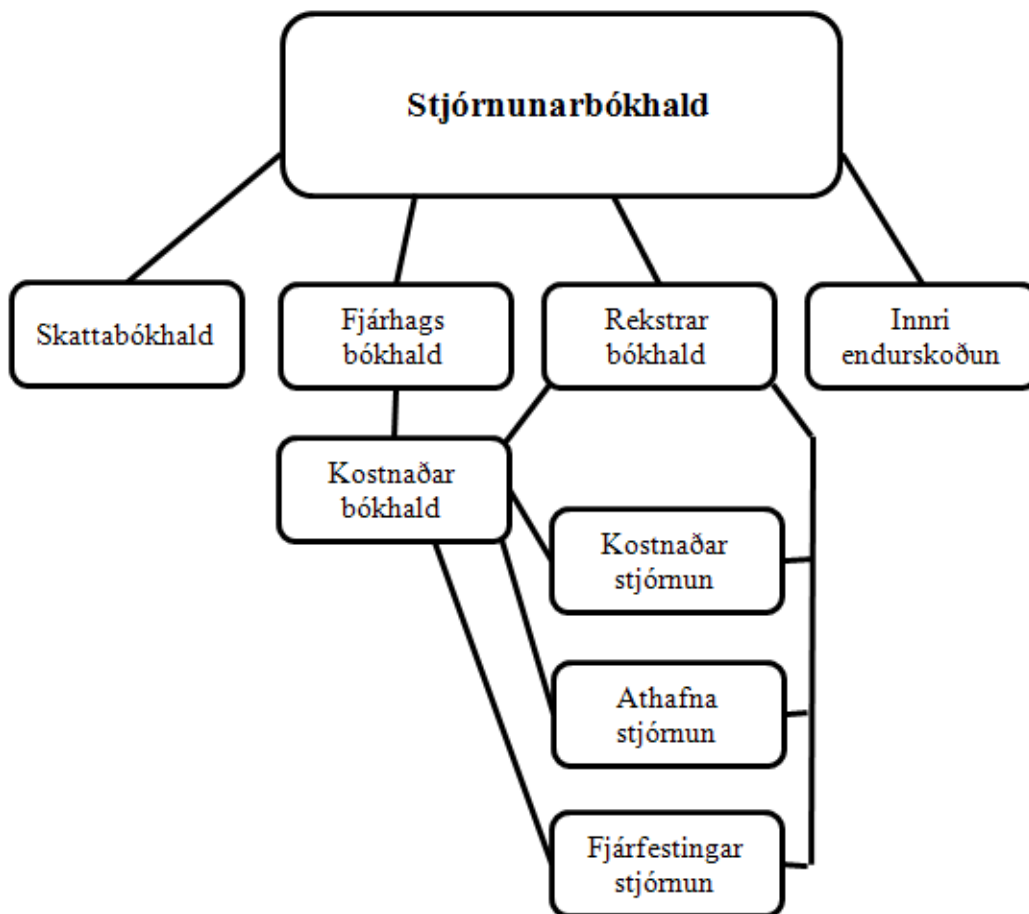
Stjórnunarbókhald er skilgreint sem það ferli að bera kennsl á, mæla, safna saman, greina, undirbúa, túlka og miðla fjárhagslegum upplýsingum sem notaðar eru af stjórnendum til að skipuleggja, meta og stjórna innan skipulagsheildarinnar, en einnig til að tryggja viðeigandi notagildi og ábyrgð á auðlindum sínum. Stjórnunarbókhald felur einnig í sér undirbúning fjárhagsskýrsla fyrir aðra aðila eins og hluthafa, lánadrottna, eftirlitsstofnanir og skattayfirvöld. Stjórnunarbókhald er sérfræðigrein sem er óaðskiljanlegur hluti af mótun og framkvæmd stefnumótunar fyrirtækja (National Association of Accountants, 1981).

Stjórnunarbókhald inniheldur skattabókhald (e. tax accounting), fjárhagsbókhald (e. financial accounting), rekstrarbókhald (e. managerial accounting) og innri endurskoðun (e. internal auditing). Fjárhagsbókhald inniheldur kostnaðarbókhald (e. cost accounting), eins og sjá má á mynd 1. (Martin, 2010)., en kostnaðarbókhaldið er mikilvægt fyrir rekstrarbókhald, fjárhagsbókhald og skattabókhald.

Skattabókhald er, eins og nafnið gefur til kynna, það bókhald sem unnið er fyrir skattayfirvöld. Um skattabókhald gilda ákveðin lög og reglur sem fyrirtæki verða að fara eftir. Ekki verður fjallað nánar um skattabókhald hér.

Innri endurskoðun (e. internal auditing) er framkvæmd af innri endurskoðendum skipulagsheildar frekar en sjálfstæðum endurskoðendum (e. independent certified public accountants). Hlutverk þeirra er að meta hvort starfsmenn fari eftir innra stjórnkerfi (e. internal control) skipulagsheildarinnar. Innri endurskoðendur fara reglulega yfir innra stjórnkerfið og koma með tillögur um umbætur (Weygandt, Kieso & Kimmel, 1999).

Þættir stjórnunarbókhalds



Mynd 1.

2.2 Kostnaðarbókhald

Kostnaðarbókhald er það svið bókhalds sem mælir fjárhagslegar og ófjárhagslegar upplýsingar sem snúa að öflun og nýtingu auðlinda. Kostnaðarbókhald er skilgreint sem skynsamleg aðferð notuð til að flokka, skrá, og ráðstafa núverandi eða áætluðum kostnaði sem tengdur er ákveðinni vöru eða framleiðsluferli (New York State Society of Certified Public Accountants, 2010). Kostnaðarbókhald heldur utan um kostnaðarupplýsingar, og styður bæði við fjárhagsbókhald og rekstrarbókhald.

Nútíma kostnaðarbókhald á uppruna sinn að rekja til iðnbyltingarinnar á fyrri hluta nítjándu aldar í vefnaðarverksmiðjum og járnbrautarfyrirtækjum þar sem þörf var á að

komast að því hvað vara eða þjónusta átti að kosta. Stuðst var við breytilegan kostnað til að áætla verð vörunnar eða þjónustunnar (Johnson & Kaplan, 1991).

2.3 Fjárhagsbókhald

Fjárhagsbókhald er það svið bókhalds sem snertir gerð reikningsskila sem útbúin eru fyrir ytri hagsmunaaðila eins og hluthafa, birgja, banka, starfsfólk, stjórnvöld, eigendur og aðra hagsmunaaðila. Fjárhagsbókhaldi er ætlað að gefa góða mynd af rekstri fyrirtækis yfir ákveðið tímabil á ákveðnum tímum. Ársreikningur fyrirtækis er því dæmi um fjárhagsbókhald. Tilgangur fjárhagsbókhalds er að mæta ytri reglum og lagaskyldum eftir því sem við á hverju sinni. Fjárhagsbókhald er útbúið í samræmi við góða reikningsskilavenjur og lagaákvæði sem eiga við fyrir ytri hagsmunaaðila svo sem hið opinbera og fjárfesta (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002).

2.4 Rekstrarbókhald

Rekstrarbókhald er það bókhald sem snýr að innri rekstri fyrirtækja og er notað til að hjálpa stjórnendum við að taka réttar ákvarðanir og stjórna fyrirtækinu. Rekstrarbókhald er skilgreint sem það ferli að bera kennsl á, mæla, greina, túlka og miðla upplýsingum við að ná settum markmiðum skipulagsheildarinnar (Hilton, 1999). Rekstrarstjórnendur (e. managerial accountants) koma allstaðar að rekstrinum sem ráðgjafar og vinna náið með öðrum stjórnendum á mismunandi stöðum í fyrirtækinu. Hlutverk þeirra eru skilgreind á eftirfarandi hátt (Hilton, 1999):

- að útvega upplýsingar fyrir ákvarðanatöku og áætlanir og taka þátt í ákvarðanatöku og áætlaniferli.
- að hjálpa stjórnendum í stjórnun daglegrar starfsemi.
- að hvetja stjórnendur og aðra starfsmenn til að ná settum markmiðum skipulagsheildarinnar.
- að mæla frammistöðu af starfsemi undirdeilda, stjórnenda og annarra starfsmanna innan skipulagsheildarinnar.
- að mæla samkeppnisstöðu skipulagsheildarinnar og vinna með öðrum stjórnendum við að tryggja samkeppnishæfni í sinni atvinnugrein.

Mörg fyrirtæki umbuna stjórnendum sínum fyrir vel unnin störf. Eitt af markmiðum rekstrarbókhalds er að mæla árangur. Þannig er rekstrarbókhalð mikilvægt tæki til að meta stjórnendur fyrirtækja. Þess ber þó að gæta þegar stjórnendur eru metnir, að aðskilja þá þætti sem þeir hafa í raun stjórn á og þá sem þeir hafa litla eða enga stjórn á.

Rekstrarbókhalð er ekki ætlað til birtingar ytri hagsmunaaðilum og eru í raun leyndarmál fyrirtækja. Sem dæmi um rekstrarbókhalð má nefna ábyrgðarstöðvar (e. responsibility center) og samhæft árangursmat (e. balance scorecard) sem verður fjallað um síðar.

Munurinn á fjárhagsbókhalði og rekstrarbókhalði er sá að um fjárhagsbókhalð gilda ákveðnar reglur og venjur sem fyrirtækið verður að uppfylla en rekstrarbókhalð er útbúið fyrir stjórnendur til að reka fyrirtæki og gilda engar ákveðnar reglur í þeim tilvikum. Einnig er fjárhagsbókhalð venjulega bundið einhverjum fyrirfram ákveðnum tímum t.d. árlegu eða ársfjórðungslegu uppgjöri. Rekstrarbókhalð er aftur á móti stöðugt verið að uppfæra og skoða (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002).

2.4.1 Miðstýring og valddreifing

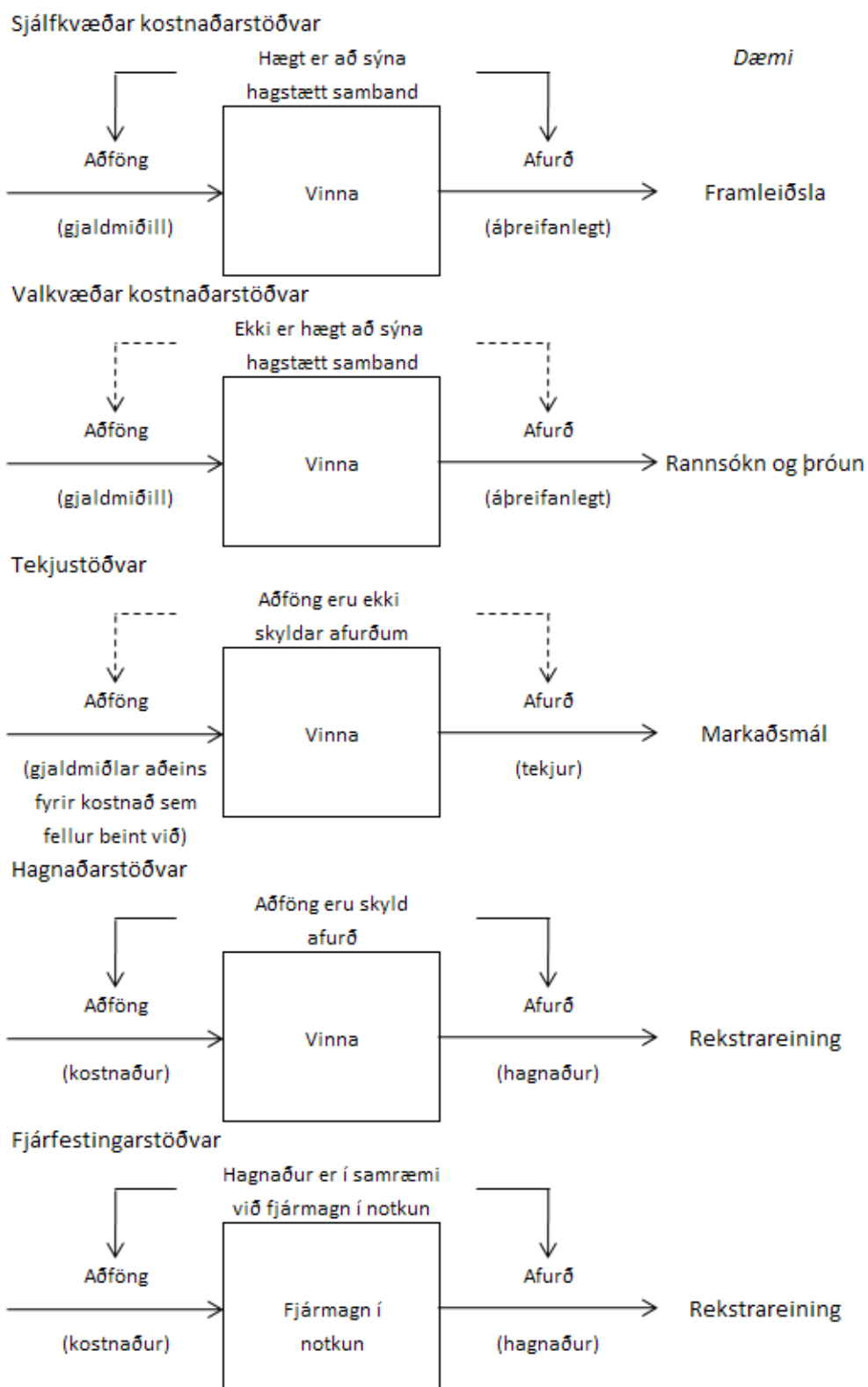
Hugtakið miðstýring (e. centralization) er notað þegar fyrirtækjum er eingöngu stjórnað af æðstu stjórnendum og allar skipanir koma að ofan. Aftur á móti þegar fyrirtæki er valddreift (e. decentralization) þá hafa stjórnendur hvar sem er í fyrirtækinu frelsi til að taka ákvarðanir um þá þætti sem snúa að þeirra ábyrgð. Stjórnunarstýrikerfið (e. management control system) er það tæki sem stjórnendur hafa til að stjórna skipulagsheildinni. Til að mæla frammistöðu deilda í miðstýrðu eða valddreifðu fyrirtæki notar stjórnunarstýrikerfið eina eða fleiri af fjórum tegundum ábyrgðarstöðva (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002).

3 Ábyrgðarstöðvar

Ábyrgðarstöðvar eru deildir innan fyrirtækis sem stjórnað er af yfirmanni sem er ábyrgur fyrir starfsemi þeirrar deildar. Þannig má segja að fyrirtæki geti verið uppbyggð af mörgum ábyrgðarstöðvum, sem hafa svo mismikið vægi innan valdapíramída fyrirtækis. Einnig má segja að fyrirtæki sé ein ábyrgðarstöð sem stjórnað er af yfirmanni þess (Anthony & Govindarajan, 2003).

Hlutverk ábyrgðarstöðva er að ná markmiðum sínum sem er að auka virði aðfanganna sem unnið er með. Stjórn fyrirtækja gerir áætlanir um hvernig þeim markmiðum skuli ná. Ábyrgðarstöðvar hafa allar það hlutverk að aðstoða skipulagsheildina við að ná markmiðum sínum. Þannig færst stundum hálfunnin afurð milli deilda áður en hún verður fullunnin. Ábyrgðarstöðvar eru metnar eftir því hvort þær ná markmiðum sínum á árangursríkan hátt. Ábyrgðarstöðvum má skipta upp í tekjustöðvar (e. revenue center), kostnaðarstöðvar (e. expence center), fjárfestingarstöðvar (e. investment center) og hagnaðarstöðvar (e. profit center) (Anthony & Govindarajan, 2003). Á mynd 2. (Anthony & Govindarajan, 2003) má sjá dæmi um fjórar tegundir af ábyrgðarstöðvum. Kostnaðarstöðvar skiptast í sjálfkvæðar kostnaðarstöðvar (e. engineered expence center) og valkvæðar stöðvar (e. discretionary expence center). Fjallað verður sérstaklega um hagnaðarstöðvar í kafla 4.

Tegundir ábyrgðarstöðva



Mynd 2.

3.1 Tekjustöðvar

Í tekjustöðvum eru tekjur mældar í peningalegu samhengi. Ekki eru bornar saman tekjur og gjöld, heldur er mælikvarðinn aðeins tekjur. Til að mæla árangur tekjustöðva eru bornar saman raunverulegar tekjur og áætlaðar tekjur. Ef gjöld væru borin saman við tekjur þá væri stöðin orðin að hagnaðarstöð. Dæmi um tekjustöðvar eru t.d. söludeildir (e. marketing/sales units) fyrirtækja. Þessar deildir hafa ekki heimild til að ákveða söluverð og einnig flyst kostnaðurinn af afurðunum sem þær selja eða markaðssetja ekki á þær. Yfirmaður deildarinnar er þó ábyrgur fyrir þeim kostnaði sem myndast innan hennar þ.e. kostnaðinum sem fer í að koma afurðunum á markað (Anthony & Govindarajan, 2003).

3.2 Kostnaðarstöðvar

Í kostnaðarstöðvum eru aðföng mæld sem kostnaður í peningalegum skilningi, en afurðir eru annaðhvort ekki mældar eða þá í teljanlegum og ófjárhagslegum skilningi. Í kostnaðarstöðvum er yfirmaður stöðvarinnar aðallega ábyrgur fyrir kostnaðarþróun og þar með kostnaðareftirliti. Til eru tvær gerðir af kostnaðarstöðvum, sjálfkvæð- og valkvæð kostnaðarstöð. Í sjálfkvæðri kostnaðarstöð er raunkostnaður af rekstrinum, t.d. vinnuafli, hráefni og annar fastur kostnaður, borinn saman við staðlaðan kostnað (e. standard cost) til að komast að því hvort stöðin sé skilvirk. Í valkvæðri kostnaðarstöð er ekki hægt að ákveða staðlaðan kostnað eða meðaltalskostnað og þar af leiðandi er það mat stjórnenda að ákveða hvort stöðin sé skilvirk (Anthony & Govindarajan, 2003).

Sjálfkvæð kostnaðarstöð hefur eftirfarandi einkenni:

- Hægt er að mæla aðföng í peningalegum skilningi.
- Hægt er að mæla afurðir í efnislegum skilningi.
- Hægt er að komast að því hve mikið af aðföngum þarf í eina einingu afurða.

Afurð margfölduð með stöðluðum kostnaði hveurrar framleiddar einingar mælir hvað endanleg afurð í sjálfkvæðri kostnaðarstöð ætti að kosta. Mismunurinn á þessu, þ.e. milli fræðilegs- og raunkostnaðar, ræður skilvirkni sjálfkvæðra kostnaðarstöðva. Samt sem áður er ómögulegt að gera grein fyrir öllum þeim kostnaði sem fellur til og ekki er hægt að áætla hvað allir hlutir kosta. Þannig er sjálfkvæð kostnaðarstöð ábyrgðarstöð þar sem sjálfkvæður kostnaður (e. engineered cost) er ríkjandi (Anthony & Govindarajan, 2003).

Valkvæðar kostnaðarstöðvar eru t.d. stjórnunar- og stoðdeildir. Afurðir þessara deilda er ekki hægt að mæla í peningalegum skilningi. Þessar deildir eru t.d. almannatengsl, bókhald, markaðsdeild o.fl. Það sem ræður stærð þessara stöðva og kostnaði er mat yfirstjórnenda. Fyrirtæki geta t.d. haft mikinn fjölda starfsfólks sem sinnir ýmsum verkefnum til að bæta ímynd fyrirtækis og þar ræður eingöngu mat stjórnenda hvort það skili sér í auknum hagnaði. Munurinn milli kostnaðaráætlana og raunkostnaðar er enginn mælikvarði á hvort deildin sé skilvirk, ekki er hægt að mæla afurðina þannig að munurinn er ekki endilega slæmur þótt hann sé neikvæður eða góður ef hann er jákvæður. Hlutverk valkvæðra kostnaðarstöðva er að ná áætlaðri útkomu. Ef stöðin gerir það og heldur sig á kostnaðaráætlun er það viðunandi frammistaða. Ef hún eyðir of litlu en skilar samt góðri útkomu þá þarf að skoða betur kostnaðaráætlunina. Ef hún eyðir of miklu til að ná markmiðum fyrirtækisins er ástæða til að endurskoða áætlunina og einnig aðra hluti sem hafa áhrif á hana (Anthony & Govindarajan, 2003).

3.3 Fjárfestingarstöðvar

Fjárfestingarstöðvar eru mjög líkar hagnaðarstöðvum að því leyti að þær mæla báðar hagnað. Munurinn er þó sá að fjárfestingarstöðvar skoða undirliggjandi eignir sem gefa af sér þennan hagnað. Þannig mynda þessar undirliggjandi eignir fjárfestingargrunn sem borinn er saman við hagnað. Til að mæla fjárfestinguna er notuð arðsemi fjárfestingar, ROI (e. return on investment) og EVA (e. economic value added). Eignirnar sem mynda þennan fjárfestingargrunn geta m.a. verið eftirfarandi: reiðufé, viðskiptakröfur, birgðir, veltufé, efnislegar eignir, leigðar eignir o.fl.

Almennt hafa yfirmenn fjárfestingarstöðva tvær skyldur. Þeir þurfa að ná ásættanlegum arði með þeim eignum sem þeir hafa yfir að ráða og einnig skulu þeir aðeins fjárfesta í nýjum eignum ef sú fjárfesting skilar þeim ásættanlegum arði (Anthony & Govindarajan, 2003).

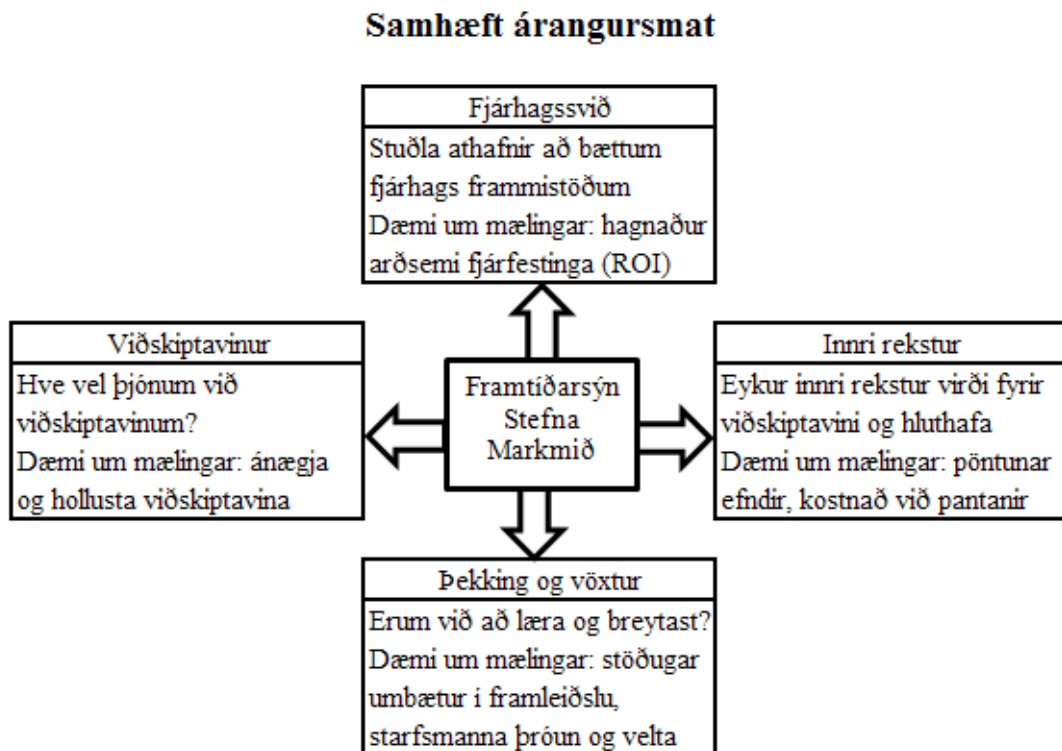
3.4 Frammistöðumæling fyrir ábyrgðarstöðvar

Hvernig á að mæla eða meta frammistöðu einstakra ábyrgðarstöðva eða stjórnenda þeirra? Ef notaðar eru fjárhagsupplýsingar eingöngu er hættu á að hlutir sem eru mikilvægir fyrirtækinu sitji á hakanum. Það sem fjárhagsmælingar mæla ekki eru t.d. gæði vöru og þjónustu, rannsóknar- og þróunarstarf, gæði vinnustaðar og starfsánægju og fleiri mikilvæga ófjárhagslega þætti. Þessir þættir eru mikilvægir fyrir langtímahagnað fyrirtækja. Til að fylgjast með, mæla og stjórna ábyrgðarstöðvum þarf bókhaldskerfi fyrirtækja að útbúa reglulega bókhaldsskýrslu um hverja ábyrgðarstöð. Þessar bókhaldsskýrslur þurfa að vera mismunandi eftir stærð og gerð ábyrgðarstöðva og mæla þær þá oft mun á fjárhagsáætlun og rekstrarniðurstöðum. Sveigjanleg fjárhagsáætlun (e. flexible budgets) er samstæða af áætlun um tekjur og gjöld á mismunandi framleiðslu- eða sölumagni. Kostnaðarálag fyrir hvern kostnaðarlið getur breyst ef sala eða framleiðsla breytist. Þannig þurfa hagnaðarstöðvar og fjárfestingarstöðvar, sem hafa stjórn á bæði tekjum og gjöldum, sveigjanlega fjárhagsáætlun. Þetta er vegna þess að ef kostnaður fer fram úr áætlun fylgja oft tekjurnar einnig með, þannig hækka tekjur og gjöld saman. Fjárhagsupplýsingar mæla hluti sem hafa þegar átt sér stað en ekki það sem á eftir að gerast (Walther, 2010).

Áhersla á skammtímahagnað getur skaðað langtímamarkmið skipulagsheildarinnar. Stjórnun með fjárhagsupplýsingum mælir heildarframmistöðu en hjálpar fyrirtækjum ekki að bæta sig til langframa. Velgengni til lengri tíma mun ekki verða að veruleika ef fyrirtæki einblína á fjárhagsniðurstöður til skamms tíma. Markmiðið er að ná jafnvægi milli stjórnunar með fjárhagslegum- og ófjárhagslegum upplýsingum (Walther, 2010). Samhæft árangursmat er mælitæki sem notað er til að ná þessu jafnvægi.

3.4.1 Samhæft árangursmat

Samhæft árangursmat er mælitæki sem gefur yfirstjórn fyrirtækis yfirgripsmikla stöðu af rekstrinum á skjótan hátt. Matið er nauðsynleg viðbót við fjárhagsleg mælikerfi með virku ófjárhagslegu mati á ánægju viðskiptavina, innri rekstri og nýjungum fyrirtækis og umbótum þess eins og sjá má á mynd 3. (Daft, 2001). Þessir þættir eru nauðsynlegir áfangar í átt að framtíðar fjárhagsframmistöðu.



Mynd 3.

Samhæft árangursmat hefur þróast eftir að höfundur þess Robert S. Kaplan kynnti það fyrst til sögunnar árið 1992. Stöðugt er verið að bæta við og þróa samhæft árangursmat. Fyrirtæki sérsníða sérhæft árangursmat að sínum rekstri og þar með ábyrgðarstöðvum.

4 Hagnaðarstöðvar

Snemma á þriðja áratug síðustu aldar fóru fyrirtæki að skipta rekstri sínum upp í hagnaðarstöðvar, sem urðu þó ekki vinsælar fyrr en eftir síðari heimsstyrjöld. Í dag eru mörg fyrirtæki farin að nota hagnaðarstöðvar í einhverri mynd. Í könnun frá árinu 1994 kom í ljós að 93% af fyrirtækjum í Bandaríkjunum notuðu tvær eða fleiri hagnaðarstöðvar. Fleiri kannanir í öðrum löndum hafa leitt í ljós hátt hlutfall af hagnaðarstöðvum í fyrirtækjum eins og t.d. 89% í Hollandi og 68% á Indlandi (Anthony & Govindarajan, 2003).

Hagnaðarstöð er sú gerð af ábyrgðarstöð þar sem gjöld og tekjur stöðvarinnar eru mæld með tilliti til hagnaðar. Raunhagnaður er borinn saman við áætlaðan hagnað til að meta skilvirkni stöðvarinnar og yfirmanns hennar. Ástæða þess að mörg fyrirtæki nota hagnaðarstöðvar er sú að þá geta yfirstjórnendur notað einn mælikvarða á velgengni, þ.e. hagnað, í staðinn fyrir nokkra mælikvarða sem geta gefið villandi og þversagnakennda útkomu. Hagnaðarstöðvar þurfa ekki endilega að vera ein deild innan fyrirtækis, hægt er að hafa hagnaðarstöðvar innan hagnaðarstöðva enda er fyrirtækið í raun sjálft ein hagnaðarstöð. Mörg fyrirtæki hafa skipt öllum rekstrinum upp í nokkrar hagnaðarstöðvar sem sjá svo hver um sinn markaðshluta (e. market segment). Stundum er þetta gert þegar fyrirtæki eru orðin of stór, en með þessu fá þau oft betri yfirsýn yfir reksturinn. Áður en stjórnendur taka ákvörðun um það hvort stofna eigi hagnaðarstöð skulu þeir veita og meta alla þá kosti og galla sem hljóttast af slíkri aðgerð (Anthony & Govindarajan, 2003).

4.1 Skilyrði hagnaðarstöðva

Til að ábyrgðarstöð geti talist hagnaðarstöð verður hún að uppfylla ýmis skilyrði varðandi sjálfstæði. Yfirmenn hagnaðarstöðva hafa umsjón með þróun, framleiðslu og markaðssetningu afurða og þannig hafa þeir áhrif á tekjur og gjöld. Með þessum skilyrðum hafa yfirmenn hagnaðarstöðva þá stjórn sem þeir þurfa til að geta mætt kröfum um hagnað sem fyrirtækið setur. Samt er þetta mikla frelsi ekki alltaf æskilegt

vegna þess að við þetta missir fyrirtækið þá stærðarhagkvæmni sem það gæti haft, og í raun er fyrirtækið þá orðið að mörgum smáum fyrirtækjum sem bera sama nafn en eru keppinautar hvers annars. Til að koma í veg fyrir þetta eru hagnaðarstöðvum sett ýmis skilyrði af yfirstjórn fyrirtækisins sem þeim er ætlað að vinna eftir. Hægt er að greina á milli tvenns konar skilyrða, annarsvegar frá öðrum stöðvum og hinsvegar frá yfirstjórn fyrirtækisins. Skilyrðum frá öðrum stöðvum fylgja þrenns konar ákvarðanir (Anthony & Govindarajan, 2003):

- Framleiðsluáherslur: Hvaða vörur á að framleiða og selja.
- Markaðsáherslur: Hvernig, hvar og fyrir hvaða verð eiga þessar vörur að seljast.
- Innkaupsáherslur: Hvernig öðlast á hráefni eða framleiða þau.

Skilyrði frá yfirstjórn fyrirtækisins fela einnig í sér þrenns konar ákvarðanir:

- Ákvarðanir um stefnu fyrirtækisins.
- Ákvarðanir tengdar þörfinni á að standa saman sem fyrirtæki.
- Ákvarðanir vegna stærðarhagkvæmni.

4.1.1 Millideildaverð

Hagnaðarstöðvar flytja oft afurðir sínar á milli eða til annarra ábyrgðarstöðva innan sama fyrirtækis. Verð þessara afurða er nefnt millideildaverð (e. transfer price) (Anthony & Govindarajan, 2003). Þessi aðgerð hefur áhrif á afkomu stöðvanna þar sem ein stöð selur og fær tekjur fyrir vöruna en önnur kaupir vöruna og felur það í sér kostnað fyrir hana. Hægt er að meta hagkvæmni stöðva með þessu og hvetja yfirmenn þeirra til að gera betur. Hins vegar er þetta allt sama fyrirtækið og hagnaður fyrirtækisins breytist ekki. Til eru nokkrar leiðir til að ákveða millideildaverð (Martin, 2010).

- Markaðsverð (e. market price), sem er verð á afurðum sem vitnað er í á viðurkenndum mörkuðum eða það verð sem stöðvarnar selja á út fyrir fyrirtækið.

- Kostnaðarverð (e. full cost), sem er allur kostnaður við framleiðslu afurðar. Ekki þarf allur kostnaður að fylgja, t.d. kostnaðarverð að frádregnum ýmsum kostnaði svo sem markaðs- og þróunarkostnaði. Einnig er hægt að bæta við álagningu fyrir hagnað.
- Breytilegur kostnaður (e. variable cost), sem er allur breytilegur kostnaður við framleiðslu afurðar. Ekki þarf allur kostnaður að fylgja, t.d. kostnaðarverð að frádregnum ýmsum kostnaðarliðum, svo sem markaðs- og þróunarkostnaði. Einnig er hægt að bæta við álagningu fyrir hagnað.
- Samningsverð (e. negotiated price), en þá hafa stöðvarnar frjálst vald til að ákvarða millideildaverðið og selja eða kaupa sín á milli.
- Tvískipt verð (e. dual price), tvö millideildaverð, seljendur fá t.d. markaðsverð en kaupendur fá kostnaðarverð. Mismunurinn er settur á sér reikning.
- Ákveðið verð (e. administered price), sem yfirstjórn ákveður.

Stjórnendur ættu að velja þá leið sem hentar fyrirtækinu sem heild. Fullkomið millideildaverð á afurð sem flutt er á milli stöðva er markaðsverð samskonar afurðar, þ.e. markaðsverð sem endurspeglar sömu skilyrði og afurðin sem millideildaverðið á við um. Hægt er að ná niður markaðsverði vegna sparnaðar sem hlýst af því að selja milli stöðva innan sama fyrirtækis, t.d. er sölu- og auglýsingakostnaður lægri ef afurðin færir milli stöðva innan sama fyrirtækis.

Tvær ákvarðanir felast í því að búa til millideildaverðkerfi fyrir hagnaðarstöðvar. Annars vegar er úthýsing (e. outsourcing): Ætti fyrirtækið að framleiða afurðina innan fyrirtækis eða kaupa hana frá öðrum fyrirtækjum? Hins vegar ákvörðun um millideildaverð: Á hvaða verði ætti afurð að flytjast milli stöðva? Ef allt væri eins og best yrði á kosið væri millideildaverðið sambærilegt við venjulegt markaðsverð, aðlagð að kostnaði sem ekki fellur til milli stöðva innan fyrirtækis. Jafnvel þótt úthýsingarákvarðanir séu ekki teknar er markaðsverðið besta millideildaverðið. Ef markaðsverð er ekki til staðar er hægt að setja millideildaverðið sem kostnaðarverð að viðbætti álagningu fyrir hagnað, jafnvel þótt erfitt sé að reikna það út (Anthony & Govindarajan, 2003).

Millideildaverð hefur oft skattavandamál í för með sér. Þetta skattavandamál lýsir sér þannig að mögulegt er að lækka skattbyrðina með því að lækka millideildaverðið, og þar með tekjurnar, í landi þar sem hár tekjuskattur er. Með þeirri aðgerð hækkar

hagnaðurinn í landinu þar sem lægri tekjuskattur er (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002).

4.1.2 Úthýsing

Úthýsing er það nefnt þegar fyrirtæki ákveða að kaupa afurð af öðru fyrirtæki þó svo að það sjálf framleiði sömu afurðina (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002). Þetta kann að hljóma undarlega í eyrum sumra, en er orðið algengt hjá fyrirtækjum í dag. Fyrirtæki geta sparað stórar fjárhæðir með þessari leið en skoða þarf vel afleiðingar af úthýsingu fyrir fyrirtæki. Mörg dæmi eru um að fyrirtæki hafi flutt út hluta af framleiðsluferli sínu til annarra landa eða átt viðskipti við fyrirtæki í öðrum löndum, þar sem t.d. launakostnaður er lægri. Einnig getur verið hagkvæmara að framleiða vöruna í einhverju ákveðnu landi sem er ef til vill nær markaði svo dæmi sé tekið. Ef hluti af framleiðsluferli fyrirtækja er orðin úreltur og óhagkvæmur getur verið hagkvæmast fyrir fyrirtækið að leggja þann hluta niður og kaupa afurðina frá öðrum fyrirtækjum sem sérhæfa sig í þessum hlutum. Þó ættu fyrirtæki af eðlilegum ástæðum ekki að úthýsa meginkjarna framleiðslu sinnar (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002). Til að taka ákvörðun um úthýsingu verður að halda kostnaðarbókhald sem veitir upplýsingar um kostnað á framleiðslu afurða sem fyrirtækið framleiðir.

4.2 Kostir og gallar hagnaðarstöðva

Hagnaðarstöðvar hafa margvíslega kosti. Gæði ákvarðanatöku geta batnað þar sem ákvarðanir eru teknar af stjórnendum sem þekkja aðstæður og þá getur hraði ákvarðanatöku einnig aukist þar sem ekki er þörf á samþykki frá höfuðstöðvum. Yfirstjórnendur fyrirtækisins losna við daglegar rekstrarákvarðanir og geta því einbeitt sér að víðtækari málum. Einnig eykst sjálfstæði og frumkvæði yfirmanna stöðvanna. Ennfremur eykst hagnaðarmeðvitund þar sem yfirmenn hagnaðarstöðva bera ábyrgð á hagnaðinum og munu stöðugt leita leiða til að auka hann. Upplýsingaflæði er bætt um einstakar stöðvar til yfirstjórnenda. Samkeppnishæfni ætti að aukast.

Hagnaðarstöðvar eru þó ekki gallalausar og geta haft ýmsa ókosti í för með sér fyrir fyrirtækið. Valddreifing í ákvarðanatöku lætur yfirstjórnendur treysta meira á eftirlitsskýrslur heldur en eigin þekkingu á rekstrinum. Ef yfirstjórnendur hafa betri þekkingu eða upplýsingar heldur en yfirmenn hagnaðarstöðva gætu gæði ákvarðana minnkað. Spenna gæti aukist vegna deilna um sanngjarnt millideildaverð, samkeppni gæti skapast milli stöðva sem áður unnu saman. Einnig gæti valddreifing leitt til aukins stjórnunarkostnaðar og of mikillar áherslu á skammtímagróða (Anthony & Govindarajan, 2003).

4.3 Markmið samsvörunar

Stærsta áskorunin sem fylgir því að láta valddreifða skipulagsheild starfa á áhrifaríkan hátt er að ná fram markmiði samsvörunar (e. goal congruence) meðal sjálfstæðra stjórnenda hennar (Hilton, 1999). Þegar fyrirtæki eru orðin valddreifð hafa yfirmenn svo til frjálssar hendur við að leysa ýmis vandamál sem koma upp og taka ákvarðanir sem snerta stöðina sem þeir stjórna. Markmið samsvörunar er það hugtak sem notað er þegar þessir yfirmenn eru farnir að taka sömu ákvarðanir og yfirstjórnendur hefðu viljað taka ef þeir hefðu verið settir inn í málið. Þannig hreyfist skipulagsheildin samstíga í rétta átt. Til að ná fram markmiði samsvörunar hjá yfirmönnum er áhrifaríkt að bjóða þeim árangurstengd laun. Ef hagnaðarstöð gengur vel og eykur hagnað sinn aukast laun yfirmanna með. Þannig er það hagur þeirra að ná sem mestum hagnaði út úr fyrirtækinu því það eykur hag þeirra. Þannig verður það hagur beggja, fyrirtækisins og yfirmanna að þeir leggi meira á sig (Anthony & Govindarajan, 2003).

Erfitt getur verið að ná fram markmiði samsvörunar ef fyrirtæki setur hagnaðarstöðvum skorður, t.d. millideildaverð sem hefur áhrif á tekjur og gjöld þeirra. Stjórnendur hagnaðarstöðva standa þá frammi fyrir erfiðum ákvörðunum um hvernig þeir skuli hámarka hagnað hagnaðarstöðva sinna (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2002).

5 Lokaorð

Í ritgerðinni hefur verið leitast við að gera hugtakinu hagnaðarstöð nokkur skil. Fjallað hefur verið um uppruna hagnaðarstöðva, sem er að finna í stjórnunarbókhaldi og eru þar eitt af tækjum rekstrarbókhalds. Heimildir eru einkum fræðilegar, bæði kennsluefni og sérfræðigreinar eftir ábendingu leiðbeinanda. Ástæður þess að þetta efni er valið til umfjöllunar eru einkum að efnið er bæði áhugavert og hagnýtt. Það er hagnýtt í þeim skilningi að fyrirtæki ættu að hafa hag af því að skipta rekstri sínum niður í ábyrgðarstöðvar. Þannig ætti ritgerðin að geta nýst stjórnendum fyrirtækja sem hafa áhuga á að greina betur rekstur fyrirtækja sinna og möguleikana á því að skipta rekstrinum í ábyrgðarstöðvar. Einnig gæti ritgerðin komið nemendum að gagni sem vilja fræðast um bókhald eða gera eigin rannsókn á ábyrgðarstöðvum. Hafa verður þó í huga að ritgerðin er fræðileg samantekt, og því er hugsanlegt að þættir sem fjallað er um í henni geti verið nokkuð öðruvísi í reynd.

Hægt er að hugsa sér framhaldsrannsókn á því hvort fyrirtæki hérlendis eru að nýta sér hagnaðarstöðvar, og ef svo er hvort það er gert á sama eða svipaðan hátt og helst er lögð áhersla á í fræðikenningum.

Heimildaskrá

- Anthony, R.N. (1989). Reminiscences About Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 1-20.
- Anthony, R.N. Govindarajan, V. (2003). *Management Control System*. 11. Útg. McGraw-Hill. Singapore.
- Daft, R. L. (2001). *Organization Theory and Design*. 7. Útg. South-Western College Publishing. Ohio.
- Friedlob, G.T. Plewa, F.J.Jr. (1996). *Understanding Balance Sheets*. New York. John Wiley & sons Inc.
- Brynhildur Benediktsdóttir, Jónína Margrét Guðnadóttir og Kirstín Flygenring. (2000). *Hagfræðiorðasafn. Íslensk Málnefnd*. Reykjavík.
- Hilton. (1999). *Managerial Accounting*. 4. Útg. Irwin/McGraw-Hill. New York, USA.
- Hornigren, C.T. Bhimani, A. Datar, S.M. Foster, G. (2002). *Management and Cost Accounting*. 2. Útg. Prentice-Hall, Inc. New Jersey, USA.
- Johnson, H.T. Kaplan, R.S. (1991). *Relevance Lost*. Harvard Business Press. Boston, Massachusetts.
- Martin, J.R. (2010). *Management Accounting. Concepts, Techniques & Controversial Issues*. Sótt 20. maí 2010, af <http://maaw.info/Chapter1.htm> og <http://maaw.info/Chapter14.htm>
- New York State Society of Certified Public Accountants. Sótt 7. maí 2010, af <http://www.nysscpa.org/glossary/term/200>
- National Association of Accountants. 1981. *Management Accounting (January):58-59*. MAP committee promulgates definition of management accounting. Sótt 22. maí 2010, af <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumDefinitionOfManagementAcc.htm>
- Walther, L. (2010). *Principles of accounting.com. Tools for Enterprise Performance Evaluation*. Sótt 1. September 2010, af <http://www.principlesofaccounting.com/chapter%2022.htm>
- Weygandt, J.J. Kieso, D.E. Kimmel, P.D. (1999). *Accounting Principles*. 5. Útg. John Wiley & Sons, Inc. New York, USA.